

四国大学紀要, (A) 44 : 71–78, 2015
 Bull. Shikoku Univ. (A) 44 : 71–78, 2015

地方公営企業会計制度の改正 — セグメント情報の開示 —

川村 基・本田 利 広

Revision of Local Public Enterprises Accounting System — Disclosure of Segment Information —

Hajime KAWAMURA and Toshihiro HONDA

ABSTRACT

In recent years, the financial situation in local governments has been severe. With limited financial resources, understanding the true circumstances of any proposed project is vital if rational judgments are to be made.

The Ministry of Internal Affairs and Communications conducted a revision of the local public enterprises accounting system. The revision of the local public enterprises accounting system was conducted in order to secure the transparency of business realities while appropriately reflecting the characteristics of the local public enterprises, hoping to adhere the situation closer to the idea of corporate accounting principles.

In this paper, we hope to consider the disclosure of segment information required for public enterprises.

KEYWORDS : local public enterprises, financial information, segment information, transparency of business, decentralization reform

I. はじめに

近年の地方分権改革により地域のことは地方公共団体が主体的に知恵と工夫を重ね実施しなくてはならなくなった。しかし、一方で、地方財政はいかかわらず国からの交付金や補助金が大きなウェイトを占めている現状である。このような状況の下、これからの地方行政は選択と集中と言われるように限られた財源の中でどの事業に財源を充てるかをそれぞれの地方公共団体が地域の特色を生かしながら取捨選択するようになる。その選択のためには、事業の正確な状況把握と合理的な見通しが重要である。

総務省では、地方公共団体の自由度の拡大による地方分権改革に沿った見直しとして、地方公営企業（以下、公営企業という。）の運営状況の的確な把握による抜本的改革、民間企業との容易な比較可能性、企業会計制度との整合性を図るために、地方公営企業会計制度の改正を行った。改正にあたっては、上記のような背景を踏まえ公営企業の特性等を

適切に反映させつつ、企業会計原則の考え方に近づけることと、地方分権改革に沿ったものとするを基本的方針としている。この改正は、1966（昭和41）年に行われて以降、約半世紀ぶりのかなり大きな見直し内容である。そして、新会計基準の適用は2014（平成26）年度の予算・決算から義務付けられた。

本稿では、今回の地方公営企業会計制度の改正のうち、地方公共団体に属するすべての人が各自で公営企業の正確な経営状況の判断を行うための新たな材料となるセグメント情報の公開について考察する。

II. 地方公共団体と地方公営企業

地方公共団体の行う活動には、法令の執行や公権力の行使に係る事務と住民サービスの提供に係る非権力的な事務がある。明治以降、戦後改革以前の府県制、市制、町村制の下においては府県市町村の固

有の権限に属する事務は、専ら非権力的な住民サービスの提供に係る事務に限られていた。しかし、新憲法下の地方自治制度に基づく地方公共団体は地域における統治団体として公権力の行使に係る事務も自らの事務として行うようになった。この結果、住民の福祉の増進という目的の下、地方公共団体は水道事業、交通事業など多くの事業を営むことになり、これを統一的に規定する地方公営企業法が制定された。

地方公共団体が公営企業の運営における基本原則は、「常に企業の経済性を発揮するとともに、その本来の目的である公共の福祉を増進するように運営されなければならない」（地方公営企業法第3条）と規定されている。公営企業は地方公共団体によって運営されるものである以上、地方公共団体の存立目的からして、また、公営企業設置の趣旨からして、公共の福祉を増進する見地に立って運営されなければならないことは当然である。そして、『地方自治法』において、「地方公共団体は、その事務を処理するに当つては、住民の福祉の増進に努めるとともに、最少の経費で最大の効果を挙げるようにしなければならない」（地方自治法第2条の第14項）と規定している。

すなわち、公営企業は、一般的な効率性の発揮にとどまることなく、企業一般に通ずる経営原則としての徹底した効率性と合理性の発揮を求められる。しかも、公営企業は、企業としての経済性の追求と公共目的の追求の両者の均衡の上に運営されるものであり、この点に関連して、1965（昭和40）年の地方公営企業制度調査会の答申は下記のように述べている¹⁾。

従来、地方公営企業は、その公共性の名のもとに合理的・能率的な経営がおざなりにされ、それが地方公営企業の経営悪化に拍車をかける結果となったことは否めない。地方公営企業の場合には利潤の追求が目的ではないために、また、地方公共団体が経営しているため倒産の心配がないということのために、ともすれば経営の合理化・能率化の努力が怠られがちである。

しかし、その目的の公共性のゆえに地方公営企業の合理的・能率的運営が阻害されるということは全く筋違いであって、合理的・能率的運営により最小の経費で最大の効果をあげることこそ公共性の確保につながるものである。

公営企業の運営の基本原則となる公共性と経済性との関係は、一見、矛盾する関係にあるように捉えられるが、両者を相反するものと考えすることは正しくない。なぜなら、公営企業が合理的かつ効率的な経営によって高度な経済性を発揮することは、最少の費用で最大の効用を住民に提供できるからである。

Ⅲ. 地方公営企業会計

1 地方公営企業と私企業

公営企業と私企業が活動を行う環境は、多くの点で類似している。いずれも外部の源泉から資源を獲得し、財貨または用役を生産および分配し、資源を提供する人々に説明する義務を負っている。

公営企業と私企業との相違は、主として資源を獲得する方法から生じている。いずれも市場での交換取引によって資源を獲得する。双方とも労働、原材料、設備、その利用をそれらに対する支払を行うことで獲得する。提供する財貨または用役に対して価格または料金を課すことで資源を獲得する。けれども、市場に係わる程度に差がある。公営企業では原価に等しい価格で財貨または用役を提供する。もしくは、原価を下回る価格で財貨または用役を提供する。すなわち、公営企業にとって財貨または用役を販売することは資金を調達する重要な源泉であるが、販売だけですべての原価を賄うことおよび利益の獲得を期待してこなかった。また、その必要もなかった。なぜなら、公営企業は相当額をその他の資金調達の源泉に依存しているからである。

一方、私企業は、資源提供に対して貨幣的な利益を期待する出資者その他の人々を含んだすべての資源提供者に返済または補償することができる価格で財貨または用役を販売する。つまり、財貨または用

役の販売は、私企業にとっては重要な資源の源泉であるだけでなく、他の源泉から資源を獲得するための基礎となる。

2 地方公営企業の財務報告

上述のように、企業活動を行う環境は多くの点で類似している公営企業と私企業であるが、公営企業が公行政の一部であることから、地方自治法を頂点とした地方自治法制の下にあること、その結果、ある程度の採算を度外視して地域住民の期待や要望に依っていくこと、信用の基礎が地方公共団体そのものにあることなど、民間企業と本質的に大きく異なる性格を持つ。

よって、地方公営企業会計の目的は、「適正で持続的な公的サービスの提供とそのための必要な財務構造がいかにあるべきか」²⁾ということである。そのため、企業会計のように期間損益計算に必要な取得原価に固執するというにならない。

公営企業の会計報告に求められる情報は、財務状態とその変化、長期的観点からの資金収支状況といった多岐におよぶことになる。どのような経済主体であっても、そこで行われる会計の役割は、「財務諸表の利用者に対して、彼らの意思決定の助けになるような情報を提供すること」³⁾である。

財務報告は、獲得利益およびその内訳要素の測定によって提供される企業業績に関する情報にその主たる焦点を合わせている。それ自体が究極的目的ではなく、一会計期間におけるどのような経営状態かということは、経営者と利害関係者双方に共通する関心であり、両者に共通する目標を達成させるうえでも有用なものである。そして、企業の経営者が利害関係者に対して、当該企業に委託された資源の利用についてその受託責任をどのように遂行したのかについての情報を提供する。企業の経営者は、企業資源の管理および保全のためのみならず、その効率的かつ有効的な利用のために定期的に出資者に対して説明する義務を負う。

そこで、財務諸表に取り入れられるべき情報は、貨幣単位で数量化されるものでなければならない。他の情報は財務諸表において、またはその他の手段

によって開示されうるが、貨幣単位以外であらわされる数量情報および活動の記述または方針の説明のように数量化されていない情報で報告されるものは、通常、財務諸表に関連するかまたはその基礎を成すものである。貨幣単位で表現できない情報は、貨幣単位で表された情報の重要性を理解するために必要とされたり、または、公営企業の業績評価に役立てるために必要とされる。

3 新地方公営企業会計基準

1) 財務情報

公営企業の会計報告に求められる情報は、公営企業の財務状態とその変化、長期的観点からの資金収支状況といった多岐におよぶことになる。また、単に損益把握などという観点から離れた企業活動のサービス・コスト、効率性および有効性が中心課題となる。

財務情報は、経営および経済活動を正しく理解し、また、適度の注意を払ってその情報を利用する者にとって理解できるものでなければならない。会計資料に基づき評価する意思決定は、諸資産の構成についてすでに行われた意思決定である。言い換えると、過去の意思決定を評価し、またそのような意思決定を行うために用いられた諸方法を評価するために財務情報の提供が役立つ。

企業会計が生み出す情報の利用は、その企業の内部における利用とその企業の外部における利用の二つに分けられる。企業内部の利用とは、企業自らが自己に関する会計情報を経営や管理のために利用することを意味する。ここでの会計情報の関係者は、企業の経営者や管理担当者である。一方、企業外部の利用とは、上記以外の様々な目的で利用されることを意味する。

財務情報の関係者は、住民、出資者、債権者、取引先、投資家、消費者、地方公共団体、など広範囲の人々である。このように企業会計が生み出す財務情報は、企業を取り巻く様々な人々によって色々な目的で利用される。

2) 地方公営企業会計制度の見直し

公営企業の更なる経済性の発揮のため、その経営

表1 地方公営企業会計制度の改正点

財 務 諸 表		趣 旨	見 直 し 項 目
①	貸借対照表	財産状態の適切な反映	i 借入資本金制度の廃止 ii みなし償却制度の廃止 iii たな卸資産の低価法義務付け iv 減損会計の導入 v リース会計の導入
②	損益計算書	経営成績（期間損益計算）の適切な反映	vi 引当金の義務付け vii 繰延資産の廃止
③	キャッシュ・フロー計算書	資金の流れの把握	viii キャッシュ・フロー計算書の導入
④	共通事項		ix セグメント情報の導入 x 勘定科目等の見直し

(出典)

北海道北広島市「地方公営企業会計制度改正概要について」。

<http://www.city.kitahiroshima.hokkaido.jp/hotnews/files/00008300/00008368/20130313183844.pdf>

(最終閲覧日2015年3月30日)

情報の把握に当たっては、「会計理論の進展も踏まえ、より一般的確立された手法を用いることにより、民間企業比較、地方公共団体間比較等を効果的に行いつつ、その経済性の検証が適切に行われること」⁴⁾が求められた。

地方公営企業会計制度の大幅な改正が約46年ぶりに行われた。2011（平成23）から2012（平成24）年にかけて総務省による説明会も開催され、その内容が詳しく明らかにされた⁵⁾。この改正は、2009（平成21）年12月の総務省による研究会の報告書⁶⁾が提出されたことを受けて実施されたのである。これまで長きに亘り検討されてきた内容を受けつつ、企業会計の動向を踏まえかなり大幅な改正が行われた（表1）。その内容は、「昨今の自治体会計（いわゆる公会計）への企業会計導入とはまた異なる情報開示」⁷⁾の方向である。これまで、地方公共団体が運営する事業という点から、会計基準や会計制度に特殊性が見られた。これからは、できるだけ事業実態を透明性をもった会計情報として見せるという方針転換を図っている。

その一環として、住民は、企業の経営者と同じセグメント情報を利用することで、経営戦略を知り、その結果としての事業を評価することになる。要するに、財務諸表利用者にとってセグメント情報の導

入は、一層の情報開示の充実を期待できる。

このような経営戦略を示すセグメントの区分は、企業の内部組織構造と密接に関連している。これは、マネジメント・アプローチと呼ばれる。マネジメント・アプローチによるセグメント情報は、企業にとって内部構造組織に基づくので費用・手間がかからず便利な方法である。そのため、セグメント情報の開示制度の普及には貢献できる。しかし、セグメント情報の利用という点からは、経営者の恣意性が混入するので企業間比較、同一企業の年度間比較にむかない。

経営戦略は、企業環境の変化に迅速に対応することが必要である。したがって、企業環境の諸条件（人口、予算、行政区域）の変化は益々激化する。そのため、これらに対応する経営戦略の具体化としての企業内部の組織的構造に基づくセグメント区分は、その都度変更されることになる。したがって、「セグメント情報の実質的な企業間比較のためには、相当高度の専門的能力が必要」⁸⁾である。

3) セグメント情報

近年の企業活動は、多角化・国際化し拡大している。そこで、企業活動の経済実態に合わせるようにするためには、個別の財務諸表ではなく連結財務諸表で企業を総体として捉える。しかし、多岐にわた

る事業、市場で営業活動を行う企業のリスクと収益性、成長性は統合された連結情報のみでは評価できない。財務諸表の利用者である利害関係者（投資家、債権者）が適切な評価を行うためには、集約された情報とともに全体像を構成している要素別に分割された情報も有用である。この財務諸表の補足情報として構成要素別に分別された情報が、セグメント情報である。

我が国でも1990（平成2）年から連結財務諸表の注記情報としてセグメント情報の開示が制度化され、1993（平成5）年には添付書類から注記事項になり監査対象に含まれた。開示内容も1995（平成7）年には所在地別の営業損益、1996（平成8）年には、事業の種類別資産・減価償却費・資本的支出、および所在地別の資産額の開示が義務付けられた。しかも、1998（平成10）年3月期から全面適用されることにより、国際的調和は達成された。その後、2008（平成20）3月に企業会計基準第17号「セグメント情報等の開示に関する会計基準」が公表された。こうして、我が国においても国際会計基準と同様マネジメント・アプローチによるセグメント情報が開示されている。

我が国の企業会計は、企業活動の個別から集団として行われるようになり、経営者、投資者にとって集団としての企業実態を知ることが重要になった。企業の多角化、国際化によって生じる企業集団の各構成として、成長性、収益性、リスクにおいて相違し、企業実態に与える影響が複雑となり、経営者の意思決定において重要な問題である。すなわち、変化の激しい現代において、経営は重要な経営戦略の問題となる。「セグメント情報は、会計情報の総合を行う連結会計とは逆の方法に、会計情報の分解を行うものであり、連結会計と表裏一体をなし、連結会計を補足する情報」⁹⁾である。また、セグメント情報は、様々な企業集団における経営戦略に対して経営者が選択した実態を表示することを目的としている。

セグメント情報の目的は、財務情報の利用者が企業の個々の事業実態と、将来展望に関する予測についての正確な判断を行うために事業の種類別、所在

地別、利益貢献度、成長傾向を示す。

これらの情報は、事業区分、市場によって異なる利益性の度合い、成長性の度合い、危険性の程度を分析することに役立つ。利用者は1つの特定産業としては識別できない企業の情報を活動内容別に分割し、評価した情報の再統合によって総体として見た企業の収益性・将来性の判断を的確に行うことが可能である。

このような目的で利用されるセグメント情報は、どのように分割されたのかというセグメンテーション（segmentation）の方法が、開示されるセグメント数、範囲、内容を決定するので、報告されるセグメントの設定により、適切な評価、理解を得られるか否かが決まる。そのため、セグメンテーションはセグメント情報の有用性を高めるために最も重要な点である。

Ⅳ. おわりに

地方公営企業会計は、企業性を発揮する環境の整備に留意しつつも、公営企業独自の仕組みを採っていた。しかし、企業会計基準が国際会計基準への収斂をみせている結果、地方公営企業会計と企業会計との制度上の違いが大きく広がりを見せてきたことから、相互の比較分析を容易にするためにも企業会計制度との整合を図るために地方公営企業会計制度の改正が行われた。

2012（平成24）年5月に総務省より『地方公営企業会計制度の見直しについて』¹⁰⁾が公表され説明会が開かれた。そこでの、「最終的な説明会資料で説明されている『見直しの背景』は、このような大きな制度の見直し理由としてはやや具体性が欠け、ある意味形式的なもの」¹¹⁾となっている。

財務情報による意思決定は、経営者が一人でおこなうためのものではない。地方公共団体においては、地域住民の意思決定に資するものである。その点では、官庁会計による財務情報では公営企業の経営を網羅的に読み取ることは難しい。そこで、新会計基準の導入によって企業の経営実態に透明性が出てくる効果もある。しかも、経営上の課題を把握し

やすく今後の経営の在り方を検討できるので改善の絶好の機会となる。しかし、「単に会計システムを変更すれば済むものではなく、各地方団体で多くの調整・判断と付随する業務が発生」¹²⁾する。

新しい会計基準は、情報提供機能の向上を目的とした会計基準の設定と、国際的収斂を背景に利用者の情報要求を満たすために企業の状況を適切に反映した情報開示が行えるようにセグメント情報の開示を求めている。セグメント情報の開示にあたり、報告セグメントの区分は各地方公営企業において判断し¹³⁾、セグメント情報は、報告セグメントの概要、営業収益、営業費用、営業損益、経常損益、資産、負債、その他の項目の金額である¹⁴⁾。また、新会計基準を適用することで、企業の運営実態は全く変化していなくても、財務上相当程度の悪化を見るおそれがある。しかし、会計基準の改正は、「各公営企業の財政状況が悪くなる」¹⁵⁾ことを狙っていない。

規模の大小はあれ、公営企業は企業として存在する。当然、企業としての経営を行い、企業並みの財務情報が得られる。その一つとしてのセグメント情報の開示は、財務諸表利用者が企業の過去の業績を理解し、企業の行う様々な事業活動の内容および経営環境に関して適切な情報を提供することを基本原則としている。各公営企業は、住民・議会の正しい理解を得るべく、わかりやすい説明の必要がある。そのため、利用者により有用な情報を提供できるとしてマネジメント・アプローチを採った。しかし、マネジメント・アプローチによるセグメント情報は、企業内部の情報に基づく情報であるため、経営者の恣意性が混入しやすい。企業間の比較や同一企業の年度間の比較が困難であるという比較可能性の問題や、企業側における組織形態によって実務的な負担の増大を招くことになる。

また、地方公営企業会計は、住民、議会への説明等を勘案すると、安定的であることが望まれる。そのため、公営企業の特徴を踏まえた上で、国際会計基準への収斂等についてはなお一層の検討を要するものと考えられる。

(註)

- 1) 自治体病院経営研究会 2008『自治体病院経営ハンドブック〔第15次改訂版(平成20年)〕』ぎょうせい p. 21.
- 2) 太田昭和監査法人編 1999『公会計における貸借対照表の作り方―貸借対照表作成の理論と実務―』大蔵財務協会 p. 5.
- 3) 近田典行 1989「企業の業績評価のための利益概念について―エドワード&ベルの見解を中心として―」『明治大学大学院紀要経営学篇』第26巻 p. 80.
- 4) 総務省『地方公営企業会計制度等研究会報告書』p. 3.
http://www.soumu.go.jp/menu_news/s-news/22910.html
(最終閲覧日2015年3月30日)
- 5) 総務省「地方公営企業会計制度の見直しに関する説明会」
http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/c-zaisei/kouei-setsume.html
(最終閲覧日2015年3月30日)
- 6) 総務省「地方公営企業会計制度等研究会」
http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/kenkyu/kouki_kaikei/index.html
(最終閲覧日2015年3月30日)
- 7) 永江総宜 2013「新しい局面を迎えた地方公営企業の会計情報開示」『広報研究』第17号 p. 42.
- 8) 森實 1999「セグメント情報新基準の二つの方向性」『会計』第155巻第1号 p. 130.
- 9) 前掲註8) p. 117.
- 10) http://www.soumu.go.jp/main_content/000266292.pdf
(最終閲覧日2015年3月30日)
- 11) 前掲註7) p. 44.
- 12) 木幡浩 2012「地方公営企業会計制度の見直しと地方団体に望まれる対応」『水坤』第44巻夏号 p. 69.
- 13) 地方公営企業法施行規則第40条第2項。
- 14) 前掲註13) 第1項。
- 15) 高岡直史 2011「地方公営企業会計制度の改正とその影響について」『自治大阪』第62巻第1号 p. 13.

参考文献

- 太田昭和監査法人編 1999『公会計における貸借対照表の作り方―貸借対照表作成の理論と実務―』大蔵財務協会
- 瓦田太賀四 2005『地方公営企業会計論』清文社
- 金子良太 2003「セグメント情報の信頼性―マネジメント・アプローチを中心に―」『産業経理』第63巻第1号
- 木幡浩 2012「地方公営企業会計制度の見直しと地方団体に望まれる対応」『水坤』第44巻夏号
- 自治体病院経営研究会 2008『自治体病院経営ハンドブック〔第15次改訂版(平成20年)〕』ぎょうせい
- 関下弘樹 2009「地方公営企業における経営革新と会計について―簡易水道事業の法適用化(公営企業会計化)」『経営戦略研究』第3号

- 高岡直史 2011「地方公営企業会計制度の改正とその影響について」『自治大阪』第62巻第1号
- 高橋伸子 2000「新しいアプローチによるセグメント情報の有用性」『札幌大学女子短期大学部紀要』第35巻
- 近田典行 1989「企業の業績評価のための利益概念について―エドワード&ペルの見解を中心として―」『明治大学大学院紀要経営学篇』第26巻
- 東原英子 2010「マネジメント・アプローチによるセグメント情報の有用性―会計情報の質的特性と比較可能性―」『経営情報研究』第18巻第1号
- 永江総宜 2013「新しい局面を迎えた地方公営企業の会計情報開示」『広報研究』第17号
- 森實 1999「セグメント情報新基準の二つの方向性」『会計』第155巻第1号
- 神奈川県横浜市「地方公営企業会計制度の見直しについて」
<http://www.city.yokohama.lg.jp/kankyo/gesui/keiei/keieiken/h23-25/5-4/ssiryou9.pdf>
(最終閲覧日2015年3月30日)
- 企業会計基準委員会「財務会計の概念フレームワーク」
https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/documents/begriff/
(最終閲覧日2015年3月30日)
- 総務省「『地方公営企業会計制度等研究会』報告書の公表」
http://www.soumu.go.jp/menu_news/s-news/22910.html
(最終閲覧日2015年3月30日)
- 総務省「会計制度の見直し」
http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/c-zaisei/kouei_minaoshi.html
(最終閲覧日2015年3月30日)
- 北海道北広島市「地方公営企業会計制度改正概要について」
<http://www.city.kitahiroshima.hokkaido.jp/hotnews/files/00008300/00008368/20130313183844.pdf>
(最終閲覧日2015年3月30日)

抄 録

近年、地方公共団体は、財政運営が難しくなっている。限られた財源の中でどの事業に財源を充てるかを選択するためには、正確な事業状況の把握と合理的な見通しが重要である。

そうした中で、総務省は、地方公営企業会計制度の改正を行った。この改正は、地方公営企業の特性等を適切に反映させつつ事業実態の透明性と、企業会計原則の考え方に近づけるためである。

本稿では、地方公営企業に求められる新会計基準のうち、地方公共団体に属するすべての人が経営判断を行うための評価材料となるセグメント情報の公開について考察する。

キーワード：地方公営企業，財務情報，セグメント情報，事業の透明性，地方分権改革